

VU Research Portal

Misbruik van recht en fraus legis; de grenzen verkend?

Wolf, R.A.

published in

Trema

2014

document version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Wolf, R. A. (2014). Misbruik van recht en fraus legis; de grenzen verkend? *Trema*, 2014(9), 310-315.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

Misbruik van recht en *fraus legis*; de grenzen verkend?

In dit artikel verkent de auteur het verschijnsel misbruik van recht. Het Hof van Justitie onderkent het verbod van misbruik van recht als een algemeen beginsel van Unierecht. In Nederland bestaat het door de Hoge Raad in het belastingrecht ontwikkelde leerstuk van *fraus legis*. Een samenloop van beide beginselen kan aan de orde komen op rechtsgebieden waar EU-richtlijnen zijn omgezet in nationale regelgeving. Dit speelt bijvoorbeeld bij de heffing van de omzetbelasting, een belasting die op de (Europese) btw-richtlijn is gebaseerd.

1. Misbruik en het verbod van misbruik van (Unie)recht

Bij misbruik wordt 'iets' gebruikt voor een ander doel dan waarvoor het is bestemd. Dit kan ook spelen bij wettelijke regelingen. Reeds onder het Romeinse recht drong het besef door dat het doel van een wettelijke regeling, de *sententia legis*, veelal niet was te vinden in de letterlijke tekst van de betreffende regeling. Een wet kon hierdoor worden misbruikt zonder deze naar de letter te overtreden. De gedachte vatte post dat bij een dergelijk handelen in *fraudem legis* men zich niet kon verschuilen achter de woorden van de wet.¹

Vele eeuwen later zouden deze gedachten opduiken in de arresten waarin het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) een uitleg geeft van EU-recht.² Volgens het HvJ kunnen justitiabelen in geval van misbruik of fraude geen beroep doen op het Unierecht. Het HvJ spreekt in dit verband van een algemeen beginsel van Unierecht dat rechtsmisbruik is verboden. Het HvJ overweegt ter zake:

"De toepassing van regels van Unierecht kan niet zover gaan dat misbruiken worden gedekt, met andere woorden transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelsverrichtingen,

¹ Een historisch overzicht is o.m. te vinden in M.A. Kakebeeke-van der Put, *Wetsontduiking*, Deventer: Kluwer 1961.

² Het Hof van Justitie vormt samen met het Gerecht en het Gerecht voor ambtenaren-zaken het Hof van Justitie van de Europese Unie.

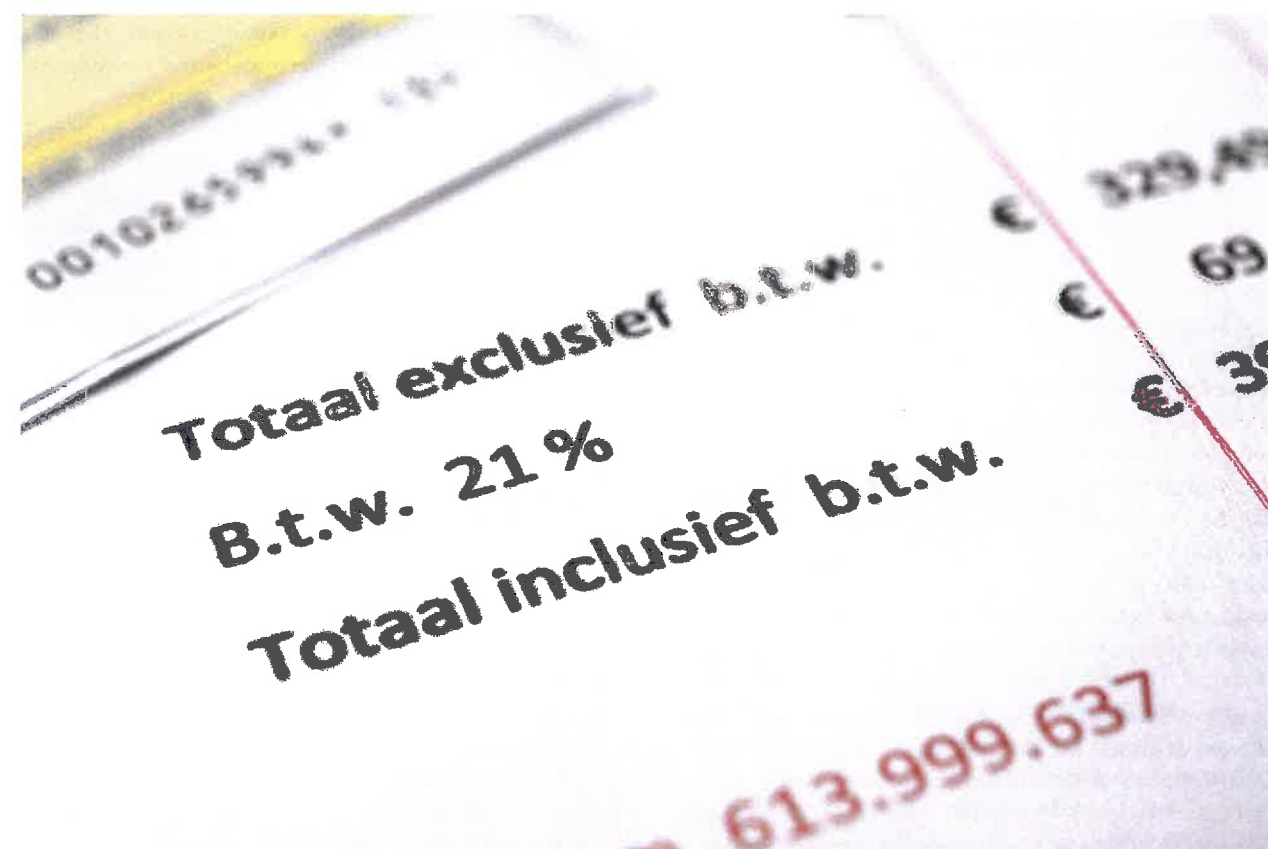


Foto: Paul van Riel/Hollandse Hoogte

maar uitsluitend met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen op onrechtmatige wijze te verkrijgen.”³

Het HvJ heeft dit ‘beginsel van het verbod van misbruik’⁴ inmiddels in een veelheid van arresten ten aanzien van een veelheid van deelgebieden van het Unierecht uitgewerkt.⁵

Het gebruik van de term ‘verbod’ kan in dit verband verwarring wekken. Waar het om gaat, is dat het Unierecht geen rechten verleent bij misbruik of fraude. Zo al sprake is van een verbod, dan betreft dit het verbod om in een dergelijke situatie toch een beroep op het Unierecht te honoreren. Het komt mij voor dat niet zozeer de betrokken justitiabelen als wel de betrokken rechters een dergelijk verbod in acht moeten nemen.

Ook de hier gestelde ‘onrechtmatige wijze’ waarop door het Unierecht toegekende voordelen worden verkregen, verdient een nadere toelichting. Deze ‘onrechtmatigheid’ schuilt erin dat het betreffende voordeel weliswaar volgt uit toepassing van een regeling van Unierecht, maar dat het voordeel niettemin wordt verkregen in strijd met het doel van de betreffende

regeling. Het HvJ spreekt in dit verband ook wel van voordelen die “onverschuldigd” worden verkregen.⁶

Volgens het HvJ houdt ‘misbruik’ het volgende in:

*“Om te kunnen vaststellen dat het om een misbruik gaat, zijn enerzijds een geheel van objectieve omstandigheden vereist waaruit blijkt, dat in weerwil van de formele naleving van de door gemeenschapsregeling [thans: regeling van Unierecht, RAW] opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt. Anderzijds is een subjectief element vereist, namelijk de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat.”*⁷

De twee elementen van misbruik, het verkrijgen van een voordeel in strijd met het doel van de betrokken regeling en de bedoeling om dit voordeel op kunstmatige wijze te verkrijgen, bespreek ik hierna.

2. Het doel van de betrokken regeling

Het tot stand brengen van een interne markt geldt als een van de overkoepelende doelen van de Europese Unie. Het doel van het Unierecht is om reguliere handelstransacties op deze interne markt te faciliteren. Omgekeerd is het Unierecht niet

³ HvJ 10 november 2011, ECLI:EU:C:2011:718, r.o. 50 (*Foggia – SGPS*).

⁴ Een omschrijving die het HvJ hanteert in zijn arrest van 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, r.o. 70 (*Halifax*).

⁵ Door het HvJ geconstateerd in HvJ 3 december 1974, ECLI:EU:C:1974:131 (*Van Binsbergen*); zie voor een overzicht van de jurisprudentie de conclusie van A-G Polares Maduro van 7 april 2005, ECLI:EU:C:2005:200, r.o. 62 (*Halifax*).

⁶ Zie bijv. HvJ 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, r.o. 69 (*Halifax*).

⁷ Zie bijv. HvJ 14 december 2000, ECLI:EU:C:2000:185, r.o. 53 (*Ernst & Störke*).

bedoeld voor kunstmatige transacties, dat wil zeggen transacties die niet worden verricht in het kader van normale handelsverrichtingen. Kunstmatigheid en economische realiteit spelen aldus een rol bij veel arresten inzake misbruik.

In zijn arresten heeft het HvJ zich ook uitgelaten over het doel van meer specifieke regelingen van Unierecht. Zo kan de fusierichtlijn⁸ niet worden misbruikt door het ontwijken van Nederlandse overdrachtsbelasting. Het doel van de fusierichtlijn is het harmoniseren van de vennootschapsbelasting bij onder meer fusie, de richtlijn heeft geen betrekking op andere heffingen zoals de overdrachtsbelasting. De overdrachtsbelasting blijft tot de uitsluitende competentie van de lidstaten behoren. Met het ontwijken van overdrachtsbelasting wordt het doel van de fusierichtlijn geen geweld aangedaan. Misbruik van Unierecht is dan niet aan de orde.⁹

Overigens bevat dezelfde fusierichtlijn een bepaling op grond waarvan de lidstaten de door de richtlijn voorgeschreven faciliteiten kunnen weigeren in geval van belastingfraude of misbruik. Het HvJ leidt hieruit af dat misbruik van de fusierichtlijn slechts aan de orde kan zijn wanneer het nationale recht een bepaling of algemeen beginsel kent op grond waarvan rechtsmisbruik verboden is. Het doel van de richtlijn is aldus om het aan de lidstaten over te laten of misbruik moet worden bestreden. Bij het ontbreken van een nationale regeling of beginsel, is geen ruimte voor het constateren van misbruik.¹⁰

Overigens bestaan naar mijn mening ook regelingen van Unierecht waarvan het doel is om in alle omstandigheden bepaalde rechten te verlenen. Denk bijvoorbeeld aan de in het Europese Handvest¹¹ bevestigde mensenrechten. Misbruik van dergelijke regelingen lijkt mij moeilijk denkbaar.

3. Het doel van de betrokken handelingen

Het tweede element van misbruik bestaat uit "de bedoeling om een door het Unierecht toegekend voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat", zoals het HvJ in 2000 formuleerde.¹² In latere arresten overweegt het HvJ ter zake dat uit een geheel van objectieve factoren moet blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat het betreffende voordeel te verkrijgen. Aldus is niet het oogmerk van de justitiabelen die de betreffende handelingen uitvoeren relevant, maar het klaarblijkelijke doel van de handelingen zelf. Van misbruik is geen sprake wanneer de betreffende handelingen

Zo al sprake is van een verbod, dan betreft dit het verbod om in een dergelijke situatie toch een beroep op het Unierecht te honoreren.

een andere verklaring hebben dan het enkele verkrijgen van een recht op voordeel.

De nationale rechter moet de werkelijke inhoud en betekenis van de betrokken handelingen vaststellen. Hierbij kan hij het louter artificiële karakter van deze handelingen in aanmerking nemen alsmede de banden van juridische, economische en/of persoonlijke aard tussen de bij de handelingen betrokken partijen.¹³ Uit dergelijke omstandigheden kan blijken dat verkrijging van het voordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast econo-

mische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een rol gespeeld.¹⁴ Het antwoord op de vraag of zonder het beoogde voordeel de handelingen ook op dezelfde wijze tot stand waren gekomen, lijkt mij in dit kader relevant. Hoe het ook zij, het HvJ meent dat het bestaan van een dergelijk element met name kan worden aangetoond door het bewijs van het louter kunstmatige karakter van de transacties.¹⁵

4. De gevolgen van misbruik

De constatering van misbruik leidt tot de vaststelling dat het Unierecht onder de gegeven omstandigheden niet leidt tot het met de handelingen beoogde voordeel. Een recht blijkt niet te zijn verkregen omdat de verkrijging ervan een misbruik inhoudt. Toepassing van het beginsel beperkt aldus de (Unie) rechten van justitiabelen die in een specifieke omstandigheid verkeren.

Voor de betrokken nationale rechterlijke instanties houdt dat in dat deze "op basis van objectieve gegevens rekening kunnen houden met misbruik of bedrog door de belanghebbende en hem in voorkomend geval de toepassing ontzeggen van de bepalingen van gemeenschapsrecht waarop hij een beroep heeft gedaan (...)", zo overwoog het HvJ in 1996.¹⁶ Het samenstel van rechtshandelingen dat misbruik oplevert, moet zo worden geherdefinieerd dat de justitiabele in de positie wordt gebracht alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden.¹⁷ Transacties worden weggedacht wanneer deze misbruik inhouden.

5. Vormen van misbruik

Misbruik van Unierecht kan in drie situaties aan de orde zijn. Allereerst de situatie waarin een justitiabele een voordeel rechtstreeks ontleent uit het Unierecht zonder dat sprake is van een (conflicterende) nationale regeling. Een voorbeeld van misbruik in een dergelijke situatie is te vinden in de zaak *Emsland-Stärke*,¹⁸ waar uitvoerrestitutie werd geclaimd voor uitvoerzendingen die met dezelfde vrachtwagen weer de

Europese Unie werden binnengebracht en daarna weer werden uitgevoerd. Volgens het HvJ was onder deze omstandigheden sprake van misbruik van recht en moesten de uitvoerrestituties worden geweigerd.

Hiernaast de situatie waarin een justitiabele zich met een beroep op het Unierecht tracht te onttrekken aan bezwarende bepalingen uit het nationale recht. Mocht in een dergelijke situatie misbruik blijken, dan blijft de nationale regeling onverkort van toepassing.

Een voorbeeld van een dergelijke situatie is te vinden in het arrest *Centros*¹⁹ waarin een Deens echtpaar in eigen land gebruik wilde maken van een in een andere lidstaat opgerichte vennootschap. Hiermee omzeilde het echtpaar de zwaardere eisen die golden voor oprichting van een vennootschap in de eigen lidstaat. Het handelsregister in Denemarken weigerde de inschrijving van deze *limited* omdat sprake van misbruik van een buitenlandse rechtspersoon zou zijn. Deze niet-inschrijving leidde tot hoofdelijke aansprakelijkheid van het echtpaar voor de schulden van de vennootschap. Aan het HvJ werd onder meer de vraag voorgelegd of deze nationale praktijk in de onderhavige situatie in strijd kwam met de vrijheid van vestiging.

Het HvJ overwoog dat hier inderdaad de vrijheid van vestiging in geding was. Het gebruikmaken van een vennootschap die was opgericht in de lidstaat met het minst bezwarende vennootschapsrecht kon echter geen misbruik inhouden. Het was immers juist de bedoeling van de vrijheid van vestiging om dit mogelijk te maken.²⁰ Het omzeilen van de nationale regeling met een beroep op het Unierecht was derhalve toegestaan.

De vrijheid van vestiging is echter niet onbeperkt. In het arrest *Cadbury Schweppes* overwoog het HvJ dat sprake moet zijn van de daadwerkelijke uitoefening van een economische activiteit door middel van een duurzame vestiging.²¹ Bij een vestiging zonder *substance*, een kunstmatige vestiging, is niet aan de doelstelling voor de vrijheid van vestiging voldaan en kan sprake zijn van misbruik. In een dergelijke situatie is het Unierecht niet inroepbaar en geldt de nationale regeling onverkort.

De derde situatie waar misbruik aan de orde kan komen, is wanneer een EU-richtlijn is omgezet in nationale regelgeving. In een dergelijke situatie is het de vraag op welk niveau (Unierecht of nationaal recht) een misbruik moet worden getoetst en of het EU-verbod van misbruik van recht een

Het Unierecht is niet bedoeld voor kunstmatige transacties, dat wil zeggen transacties die niet worden verricht in het kader van normale handelsverrichtingen.

nationaal equivalent behoeft. Een rechtsgebied waar deze vragen inmiddels scherp naar voren zijn gekomen, is de btw (omzetbelasting). Hierover later meer.

6. Misbruik en *fraus legis*

Het HvJ constateert een algemeen beginsel van Unierecht als sprake is van een beginsel dat in de meeste lidstaten wordt onderkend en geaccepteerd.²² Voor wat betreft het verbod van misbruik van recht kan Nederland worden aangemerkt als een lidstaat waarin dit beginsel al onderdeel uitmaakte van de nationale rechtsorde. Dit beginsel ligt bijvoorbeeld ten grondslag aan het bepaalde in art. 3:13 BW inzake misbruik van bevoegdheid. Het beginsel ligt ook ten

grondslag aan de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen²³ opgenomen mogelijkheid van ichtige heffing, een regeling die in de praktijk niet wordt toegepast. Belangrijker is namelijk het door de Hoge Raad in het belastingrecht ontwikkelde leerstuk *fraus legis*,²⁴ door de Hoge Raad ook aangeduid als *wetsontduiking*. Een leerstuk dat de Hoge Raad onlangs bijvoorbeeld nog toepaste in een situatie waarin partijen overdrachtsbelasting trachtten te ontgaan met behulp van een geregistreerd partnerschap voor de duur van één dag.²⁵

De Hoge Raad heeft toepassing van *fraus legis* afhankelijk gesteld van twee voorwaarden:

1. handelingen met belastingbesparing als doorslaggevende beweegredenen. Dit wordt onder meer aangenomen bij handelingen die, afgezien van het fiscale voordeel, voorzienbaar nadelig zijn;
2. strijd met doel en strekking van de wet.

Deze voorwaarden vertonen een zekere gelijkenis met de voorwaarden die gelden voor het (EU) verbod van rechtsmisbruik, althans voor zover het belastingen aangaat.

Zoals ik hiervoor reeds aangaf, speelt een samenloop van het (EU-)beginsel van misbruik van recht en het (NL-)leerstuk van *fraus legis* met name bij de omzetbelasting.

⁸ Richtlijn nr. 90/434/EEG.

⁹ HvJ 20 mei 2010, ECLI:EU:C:2010:282 (*Zwijnenburg*).

¹⁰ Een vergelijkbare bepaling is o.m. te vinden in de interest- en royaltyrichtlijn (art. 5 Richtlijn nr. 2003/49/EG).

¹¹ Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie, PbEU 2010, C 83/2.

¹² HvJ 14 december 2000, ECLI:EU:C:2006:185, r.o. 53 (*Emsland-Stärke*).

¹³ HvJ 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, r.o. 81 (*Hallifax*).

¹⁴ HvJ 21 februari 2008, ECLI:EU:C:2008:108, r.o. 62 (*Part Service*).

¹⁵ HvJ 13 maart 2014, ECLI:EU:C:2014:145, r.o. 33 (*SICES e.a.*).

¹⁶ HvJ 2 mei 1966, ECLI:EU:C:1996:182, r.o. 25 (*Paletta*).

¹⁷ HvJ 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, r.o. 94 (*Hallifax*).

¹⁸ HvJ 14 december 2000, ECLI:EU:C:2006:185 (*Emsland-Stärke*).

¹⁹ HvJ 9 maart 1999, ECLI:EU:C:1999:126 (*Centros*).

²⁰ In dit arrest speelde ook een mogelijke rechtvaardiging van de nationale praktijk onder toepassing van de *rule of reason*. Ik ga hier niet verder op in.

²¹ HvJ 12 september 2006, ECLI:EU:C:2006:544, r.o. 53 (*Cadbury Schweppes*).

²² K.P.E. Lasok, 'General Principles of EU Law', in: D. Vaughan & A. Robertson (eds.), *Law of the European Union*, Richmond: Richmond Law & Tax 2003.

²³ Het betreffende art. 31 AWR luidt: "Voor de heffing van de directe belastingen en de inkomstenbelasting wordt geen rekening gehouden met rechtshandelingen waarvan op grond van de omstandigheid dat zij geen wezenlijke verandering van feitelijke verhoudingen hebben ten doel gehad, of op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden moet worden aangenomen dat zij zouden achterwege gebleven zijn indien daarmede niet de heffing van de belasting voor het vervolg geheel of ten dele zou worden onmogelijk gemaakt."

²⁴ HR 26 mei 1926, NJ 1226, p. 723-725.

²⁵ HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548.

7. Btw en omzetbelasting; EU-misbruik en NL-fraus legis

De Nederlandse omzetbelasting²⁶ is gebaseerd op EU-richtlijnen, waarvan de huidige btw-richtlijn²⁷ de belangrijkste is. Het is vanwege deze EU-achtergrond dat deze heffing ook wel wordt aangeduid als 'btw'; een naamgeving die de meeste andere EU-lidstaten ook hanteren en die ik verder in dit artikel eveneens zal volgen.

De btw is geharmoniseerd op EU-niveau om het handelsverkeer tussen de lidstaten te faciliteren. Hiernaast wordt de regelgeving gebruikt voor het vaststellen van een evenredige bijdrage van de lidstaten aan Brussel: de btw-middelen.²⁸

Centraal in het btw-stelsel staat het recht op aftrek; een ondernemer die belaste prestaties verricht kan de btw op kosten (dus op de facturen die hij van andere ondernemers ontvangt) in aftrek nemen. Btw is dan geen kostenpost. Ondernemers met vrijgestelde activiteiten (bijvoorbeeld een universiteit, verzekeringsmaatschappij of ziekenhuis) ontberen dit recht op aftrek. Voor hen is de btw derhalve een kostenpost. Dit gegeven heeft in de loop der jaren bij deze groep geleid tot de nodige opzetjes om een (gedeeltelijk) recht op aftrek te verwerven.

In het arrest in de zaak *Halifax*²⁹ uit 2006 bevestigt het HvJ dat het verbod van misbruik van recht ook voor de btw geldt. Ondernemers mogen weliswaar hun activiteiten zo structureren dat hun belastingschuld beperkt blijft, dit omvat niet transacties die misbruik inhouden. Van misbruik is volgens het HvJ sprake indien het wezenlijke doel van de betreffende transacties het verkrijgen van een belastingvoordeel is en dit belastingvoordeel bovendien in strijd komt met het doel van de (btw-)richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van de richtlijn. Het HvJ laat het overigens aan de nationale rechters om in voorkomend geval misbruik vast te stellen, uiteraard met inachtneming van de door het HvJ versterkte uitleg van het EU-recht. In dat kader wijst het HvJ na *Halifax* nog de nodige btw-arresten waarin misbruik een rol speelt.³⁰

In Nederland leidde *Halifax* tot de nodige beroering. Tot dat moment werd gevoelig aangenomen dat het stelsel van de btw als zodanig niet vatbaar was voor misbruik. De Hoge Raad had in ieder geval nog nooit *fraus legis* toegepast bij btw-

De nationale rechter moet de werkelijke inhoud en betekenis van de betrokken handelingen vaststellen.

constructies. In navolging van het HvJ oordeelt de Hoge Raad echter in 2012 dat misbruik ook in de btw aan de orde kan zijn. De reikwijdte van dit nationale beginsel wordt dan wel aangepast aan het corresponderende EU-beginsel:

*"Het Nederlandse fiscale recht voorziet in het ontnemen van gevolg aan misbruik van recht. Dit dient in voorkomende gevallen in overeenstemming met het recht van de Unie plaats te vinden."*³¹

Met toepassing van dit leerstuk haalt de Hoge Raad een streep door een aantal btw-besparende constructies bij ziekenhuizen.³² Ook bijvoorbeeld constructies die gemeenten toepassen bij investeringen in schoolgebouwen worden door de Hoge Raad getoetst. Misbruik wordt hierbij in lang niet alle gevallen geconstateerd.³³ Transacties met een ander doel dan het enkele behalen van belastingvoordeel, leveren geen misbruik op. Procedures gaan dan dikwijls over de aanwezigheid van deze niet-fiscale (neven)doelen. De Hoge Raad neemt bij het toetsen van btw-besparende structuren de arresten van het HvJ als uitgangspunt.

De Hoge Raad twijfelt echter aan de onverkorte toepassing van het (EU-)verbod van misbruik van recht in geval van btw-fraude en heeft ter zake een aantal prejudiciële vragen aan het HvJ gesteld.³⁴ Dit ziet op het volgende.

Volgens het HvJ strekt het verbod van misbruik van recht zich ook uit tot btw-fraudesituaties.³⁵ Een ondernemer die deelneemt aan een handelsketen waarin sprake is van btw-fraude³⁶ (bijvoorbeeld wanneer een partij ergens in de keten btw in rekening brengt maar deze btw niet aan de Belastingdienst betaalt) kwalificeert volgens het HvJ als deelnemer aan deze fraude indien uit objectieve elementen blijkt dat deze ondernemer van de fraude wist of had moeten weten. De btw-richtlijn beoogt misbruik en fraude te bestrijden. Het toestaan van een recht op aftrek aan een dergelijke ondernemer komt in strijd met dit doel. Het HvJ concludeert hieruit:

"Derhalve staat het aan de nationale rechter het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt

*vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude (...)"*³⁷

Ook andere btw-faciliteiten moeten worden ontzegd aan een ondernemer die niet te goeder trouw is ten aanzien van btw-fraude in zijn handelsketen.³⁸

8. Directe werking van het verbod op rechts-misbruik?

De Hoge Raad heeft toepassing van *fraus legis* expliciet van de hand gewezen in een geval van evidente btw-fraude.³⁹ Het betreffende arrest dateert uit 1997, dus vele jaren voor de arresten van het HvJ over de toepassing van het verbod van misbruik van recht in de btw en de toepassing van dit beginsel in geval van fraude.

Op dit moment is een drietal procedures⁴⁰ bij ons hoogste rechtscollege aanhangig waarin sprake is van klaarblijkelijke btw-fraude en een belastingplichtige die hier mogelijk van wist of had moeten weten. De Hoge Raad constateert dat de Nederlandse wet in een dergelijke situatie niet voorziet in het weigeren van het recht op aftrek. De Hoge Raad vraagt zich echter af of niettemin het beginsel van Europees recht inzake misbruik en fraude de Nederlandse rechter verplicht om het recht op aftrek te weigeren. Dit zou dan tevens inhouden dat het betreffende beginsel van Unierecht rechtstreekse werking heeft. De Hoge Raad heeft ter zake prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ.⁴¹

Inmiddels heeft het HvJ op 13 februari 2014 arrest gewezen in de zaak *Maks Pen*.⁴² In deze Bulgaarse zaak laat het HvJ zich onder meer (wederom) uit over het weigeren van het recht op aftrek in geval van fraude. Het HvJ spreekt in dit verband van *"een dwingende regel van Unierecht"* die een rechter – waar mogelijk – ambtshalve in het geding moet brengen:

"Wanneer de nationale rechter de verplichting of de mogelijkheid heeft de aan een dwingende regel van nationaal recht ontleende rechtsgronden ambtshalve in het geding te brengen, moet hij dit doen met betrekking tot een dwingende regel van Unierecht zoals de regel volgens welke de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde moeten weigeren wanneer op basis van objectieve

Transacties worden weggedacht wanneer deze misbruik inhouden.

*gegevens vaststaat dat aanspraak op dit recht wordt gemaakt in geval van fraude of misbruik. Het staat aan de nationale rechter om bij de beoordeling van het frauduleuze of oneerlijke karakter van de uitoefening van dat recht op aftrek het nationale recht zoveel mogelijk uit te leggen in het licht van de bewoordingen en het doel van richtlijn 2006/112 om het door deze richtlijn beoogde resultaat te bereiken, wat vereist dat hij, het gehele nationale recht in beschouwing nemend en onder toepassing van de daarin erkende uitleggingsmethoden, binnen zijn bevoegdheden al het mogelijke doet."*⁴³

Onlangs verscheen ook de conclusie van de A-G Szpunar van het HvJ in de inmiddels gevoegde zaken.⁴⁴ De A-G overweegt dat het recht op aftrek rechtstreeks voortvloeit uit het Unierecht. Het beginsel dat geen rechten aan het Unierecht kunnen worden ontleend in geval van misbruik of fraude vloeit in dit geval rechtstreeks uit het btw-stelsel voort, zodat het niet concreet in een nationale wet behoeft te worden neergelegd. Dit standpunt impliceert tevens dat het beginsel van Unierecht inzake misbruik (en fraude) directe werking heeft; implementatie in de nationale regelgeving is geen voorwaarde voor toepassing.⁴⁵

Het wachten is nu op het arrest van het HvJ, ik verwacht dat deze zal bevestigen dat het onderhavige algemene beginsel van Unierecht rechtstreekse werking heeft, zeker in fraudesituaties.⁴⁶

9. Conclusies

Het verbod van misbruik van recht is een algemeen beginsel van Unierecht. Het HvJ heeft de werking van het beginsel op de nodige gebieden van het Unierecht nader toegelicht. Het Unierechtelijke beginsel correspondeert met het door de Hoge Raad ontwikkelde leerstuk *fraus legis* of wetsontduiking. Een samenloop tussen beide beginselen kan zich voordoen op rechtsgebieden waar EU-richtlijnen zijn geïmplementeerd in nationale wetgeving, zoals op het terrein van de btw. De Hoge Raad heeft aangegeven dat het leerstuk *fraus legis* hier conform de arresten van het HvJ inzake het verbod op misbruik van recht moet worden toegepast. De Hoge Raad twijfelt echter nog over toepassing van dit EU-beginsel in geval van btw-fraude. De achterliggende vraag hierbij is of een algemeen beginsel van Unierecht zoals het verbod van misbruik van recht omzetting behoeft in nationale regelgeving. Naar verwacht mag worden, zal het HvJ binnen afzienbare tijd op deze vraag een antwoord geven in de lopende prejudiciële procedures *Italmoda/Turbo.com*.

⁴³ HvJ 13 februari 2014, ECLI:EU:C:2014:69, r.o. 2 (*Maks Pen*).
⁴⁴ Concl. A-G Szpunar van 11 september 2014, ECLI:EU:C:2014:2217 (*Italmoda en Turbo.com*).
⁴⁵ Zie hierover bijv. ook HvJ 19 januari 2010, ECLI:EU:C:2010:21 (*Küküdeveci*).
⁴⁶ Zie hierover uitgebreid R.A. Wolf, 'Btw-fraude en EU-beginselen. Recht zeker?', *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2014/01.

²⁶ De wettelijke basis voor deze belasting is te vinden in de Wet op de omzetbelasting 1968.
²⁷ Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
²⁸ Zie hierover R.A. Wolf, *NL-omzetbelasting of EU-btw* (oratie VU), Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.
²⁹ HvJ 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:121, r.o. 69 (*Halifax*).
³⁰ Bijv. HvJ 21 februari 2008, ECLI:EU:C:2008:108, r.o. 62 (*Part Service*), HvJ 22 december 2010, ECLI:EU:C:2010:804 (*Weald Leasing*), HvJ 22 december 2010, ECLI:EU:C:2010:810 (*RBS Deutschland*) en HvJ 20 juni 2013, ECLI:EU:C:2013:409 (*Newey*).

³¹ HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BK1057.
³² Zie hierover bijv. J.G.M. van de Wakker, 'Ziekenhuisconstructies. Misbruik van recht in de btw', *WFR* 2012/789.
³³ Zie hierover C. Hummel, 'Fraus legis in de btw: wisselend beeld', *NTFR Beschouwingen* 2012/44.
³⁴ Verzoeken om een prejudiciële beslissing door de Hoge Raad ingediend op resp. 18 maart 2013, zaak C-131/13, *NTFR* 2013/531 (*Staatssecretaris van Financiën v. Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti*), 2 april 2013, zaak C-163/13, *NTFR* 2013/860 (*Turbo.com BV v. Staatssecretaris van Financiën*) en 2 april 2013, zaak C-164/13, *NTFR* 2013/861 (*Turbo.com Mobile Phone's BV v. Staatssecretaris van Financiën*).
³⁵ Voor (btw-)fraude gelden dezelfde voorwaarden als voor misbruik, zo blijkt uit HvJ 17 juli 2014, ECLI:EU:C:2014:2091, r.o. 39 (*Equoland*).
³⁶ Zie hierover R.A. Wolf, *Carrouselfraude: een Europees probleem vanuit Nederlands perspectief. Een analyse van fiscale regelgeving en jurisprudentie* (diss. Groningen), Den Haag: Sdu Uitgevers 2010.

³⁷ HvJ 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:446 (*Kittel*).
³⁸ Zo moet ook het nultarief voor Intracommunautaire levering worden geweigerd, zie HvJ 6 september 2012, ECLI:EU:C:2012:547 (*Mecsek-Gabona*).
³⁹ HR 29 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2145.
⁴⁰ HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW5378, HR 22 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW5440 en HR 8 maart 2013, ECLI:NL:PHR:2013:BW5410.
⁴¹ Verzoeken om een prejudiciële beslissing door de Hoge Raad ingediend op resp. 18 maart 2013, zaak C-131/13, *NTFR* 2013/531 (*Staatssecretaris van Financiën v. Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti*), 2 april 2013, zaak C-163/13, *NTFR* 2013/860 (*Turbo.com BV v. Staatssecretaris van Financiën*) en 2 april 2013, zaak C-164/13, *NTFR* 2013/861 (*Turbo.com Mobile Phone's BV v. Staatssecretaris van Financiën*).
⁴² HvJ 13 februari 2014, ECLI:EU:C:2014:69 (*Maks Pen*).